

**Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales
del Estado para el año 2021**
«BOE» núm. 341, de 31 de diciembre de 2020 [BOE-A-2020-17339]

El pasado 31 de diciembre, se ha publicado en el *BOE* la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (LPGE). Se trata de una ley que por fin ve la luz, después de dos años y medio de prórrogas desde la última aprobada, la Ley 6/2018, de 3 de julio.

Los presupuestos generales del Estado para 2021 se encuentran, como señala el propio preámbulo de la ley, inevitablemente influenciados por los efectos de la emergencia sanitaria provocada por la pandemia del COVID-19 y la consiguiente perturbación global de la economía. Ello ha implicado que no se hayan podido cumplir los Acuerdos aprobados en Consejo de Ministros en febrero de 2020, respecto de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública y la fijación del gasto no financiero, que tuvieron que redefinirse por nuevo acuerdo del Consejo de Ministros de 6 de octubre de 2020, suspendiendo los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública y estableciendo un límite de gasto no financiero para 2021 de 196.097 millones de euros.

En su elaboración, se ha tenido en cuenta la reacción de la Unión Europea ante la pandemia, plasmada fundamentalmente en el acuerdo alcanzado por el Consejo de Europa el 21 de julio de 2020, del que derivará un importante flujo de fondos europeos a nuestro país.

La suspensión de los objetivos de estabilidad presupuestaria y deuda pública han sido ratificados por el Pleno del Congreso de los Diputados el día 20 de octubre de 2020, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 135.4 de la Constitución y 11.3 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, apreciándose la concurrencia de una situación de emergencia extraordinaria que escapa al control de las Administraciones Públicas y perjudica considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado. Se permite, por tanto, incurrir excepcionalmente en déficit estructural con el objetivo de adoptar las medidas necesarias a fin de mitigar los efectos adversos de la pandemia a nivel socioeconómico y abordar un programa de recuperación coherente con el proyecto de la Unión Europea.

Lo anterior no obsta al deber de cumplir con el compromiso de estabilidad presupuestaria consagrado constitucionalmente, avanzando hacia un escenario de consolidación fiscal y sostenibilidad financiera a medio plazo que permita atender las exigencias de equilibrio presupuestario derivadas del Pacto fiscal europeo, tan pronto como lo permitan las circunstancias que dieron lugar a esta situación extraordinaria.

Como viene siendo habitual, esta ley de Presupuestos contiene en su parte dispositiva una serie de modificaciones de normas tributarias que son las que van a ser objeto de atención. En esta ocasión es fundamentalmente, aunque no únicamente, el Título VI de esta ley de presupuestos, que lleva por título «Normas Tributarias», el que se encarga de poner de manifiesto estas novedades, en concreto los artículos 58 a 84. En este ámbito se adoptan diferentes medidas, encaminadas a hacer compatible un crecimiento económico equilibrado y un aumento de ingresos que permita el fortalecimiento del Estado de bienestar y reduzca desigualdades.

Siguiendo la sistemática de la propia Ley de Presupuestos haremos un breve repaso a las modificaciones que han incidido, en primer lugar, sobre los impuestos directos (cap. I); en segundo término, sobre los indirectos (cap. II), y, finalmente, sobre otros tributos (cap. III).

La sección primera del capítulo I se dedica al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*, destacando como objetivo de las modificaciones el incremento de la presión fiscal sobre las rentas más altas. De su articulado, artículos 58 a 63 de la Ley, estas novedades se pueden sintetizar en lo siguiente:

- En la base imponible general, conforme al art. 63.1. LIRPF, la cuota estatal va a oscilar entre el 9,50 y el 24,50 por ciento, debido a la creación de un nuevo tramo para la cantidad que exceda de 300.000 euros, dos puntos por encima del anterior. A ello hay que añadir la cuota autonómica, que varía en cada comunidad.
- En los tipos de gravamen del ahorro, conforme al art. 66.1. LIRPF, la cuota estatal oscilará entre el 9,50 y el 13 por ciento por la creación, también, de un nuevo tramo para la cantidad que exceda de 200.000 euros, 1,5 puntos por encima del anterior. Conforme al art. 76.1. LIRPF, se aplica una escala similar a la cuota autonómica. Por tanto, se suman las cuotas que irán desde el 19 al 26 por ciento.
- En la escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo, conforme al art. 101 LIRPF, se crea un nuevo tramo al 47 por ciento para la cantidad que exceda de 300.000 euros, dos puntos por encima del anterior.
- También se modifican las escalas del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español del art. 93 LIRPF.
- Se reduce el límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (arts. 51 y 52 LIRPF), de 8.000 euros a 2.000 euros. Este límite se incrementará en 8.000 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.
- Se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

En relación con el *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, el artículo 64 modifica a partir del 1 de enero y con vigencia indefinida el artículo 14 del TR de la LIRNR (letras c y h) relativo a las rentas exentas:

- Se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en el aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea.
- Asimismo, en consonancia con la medida que se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, se modifica la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Respecto del *Impuesto sobre Sociedades* en el artículo 65 de la LPGE se modifican seis artículos de la Ley del Impuesto de sociedades. Los preceptos afectados son los siguientes:

- Artículo 21 LIS, la modificación afecta a la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español para prever que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta. No obstante, se regula un régimen transitorio, durante tres años, para que las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 40.000.000 € puedan aplicar la exención y la deducción plena, siempre que las rentas procedan de una filial constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.
- Relacionado con lo anterior, se modifica el artículo 32 que regula la supresión de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español.
- Esta medida se proyecta sobre aquellos otros preceptos de la Ley del Impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión arts. 64 y 100 LIS).
- Además, deja de aplicarse tanto la exención como la deducción por doble imposición internacional cuando, teniendo un porcentaje inferior al 5 por ciento, el precio de adquisición es superior a 20.000.000 €. En este supuesto se regula un régimen transitorio por un período de 5 años.
- Se modifica la regulación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros suprimiendo la adición al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos

cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros (art. 15 y nueva DTR. 40.^a LIS).

Por otra parte, la Disposición Final 31.^a modifica otros dos preceptos de la LIS, el art. 36, que regula la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y el art. 39, sobre normas comunes a las deducciones previstas en ese capítulo IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades).

Por lo que al *Impuesto sobre el Patrimonio* se refiere, el artículo 66, con el objetivo de contribuir a la consolidación de las finanzas públicas, introduce dos medidas en el artículo 30 de la Ley del IP, por un lado, se eleva el tipo del último tramo, que pasa del 2,5% al 3,5% y, por otra parte, se establece la vigencia de manera indefinida del impuesto que hasta ahora las leyes de presupuestos prorrogaban año a año.

El artículo 67, en relación con el *Impuesto sobre Actividades Económicas*, crea nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, con el fin de clasificar de forma específica las actividades de comercialización de los suministros de carácter general (electricidad y gas), que hasta la fecha carecen de dicha clasificación. Se crea, además, un epígrafe para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación y se crea un epígrafe para la nueva actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar, ya sea en la vía pública, gasolineras, garajes públicos y privados o en cualquier otro emplazamiento.

Las modificaciones de la LPGE, en relación con los *impuestos indirectos*, se recogen en los artículos 68 y 73 de la LPGE. Al respecto destacamos lo siguiente:

Los artículos 68 a 70 incluyen las modificaciones al *Impuesto sobre el Valor Añadido*. En este sentido:

- El artículo 68 modifica el art. 70.dos LIVA, dedicado al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios, para hacer referencia expresa a Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Hasta ahora la cláusula de cierre de la utilización o explotación efectiva se aplicaba a ciertos servicios cuando, conforme a las reglas de localización, no se entendían realizados en la comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realizaban en dicho territorio. La novedad es que no se aplicará esta cláusula de cierre cuando dichos servicios se entiendan localizados en Canarias, Ceuta o Melilla, independientemente de dónde se realice su utilización efectiva.
- En el artículo 69, por otra parte, se aumenta del 10 al 21 por ciento el tipo para bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes¹. Esta medida constituye un compromiso social para racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil.

1. Este tipo de gravamen afectará únicamente a su venta en supermercados y establecimientos de alimentación. Se mantendría por tanto el tipo reducido por su consumo en bares y restaurantes.

- Y, finalmente, en el artículo 70 de la ley de presupuestos, se prorrogan para el período impositivo 2021 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que ya se habían elevado de 150.000 euros a 250.000 euros.

El art. 71, en relación con el ITPAJD, actualiza la escala que grava la transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios al 2 por ciento.

Respecto a los *Impuestos especiales*, el artículo 72 incluye varias modificaciones en el Impuesto Especial sobre la electricidad y en el artículo 73 se sube al 8 por ciento el tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguros que estaba en el 6 por ciento.

Las novedades en el impuesto sobre la electricidad se refieren, por una parte, a la inclusión de dos nuevas exenciones en el artículo 94 de la Ley 38/92 y, por otra, a la aplicación también al transporte de ferrocarril del tipo impositivo en su cuantía mínima de 0.5 € por megavatio-hora.

El *capítulo III*, del título VI que estamos comentando, lleva por título «Otros Tributos» y en esta ocasión son los artículos 74 a 84 de la ley los que recogen los distintos cambios en vigor desde enero de 2021. Como veremos a continuación, las novedades están relacionadas con *tasas y cánones* y pueden resumirse de la siguiente manera:

- Se eleva en un 1 por ciento el importe a exigir por las de cuantía fija, excepto las que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas desde el 1 de enero de 2019, salvo las tasas sobre el juego.
- Las tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico se ajustarán, una vez aplicado el coeficiente anterior, al céntimo de euro inmediato superior o inferior según resulte más próximo, cuando el importe originado de la aplicación conste de tres decimales.
- Se mantiene con carácter general la cuantificación de los parámetros necesarios para determinar el importe de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.
- En el ámbito de las tasas ferroviarias, se actualizan las tasas por licencia de empresa ferroviaria, por otorgamiento de autorización de seguridad y certificado de seguridad, por homologación de centros, certificación de entidades y material rodante, otorgamiento de títulos y autorizaciones de entrada en servicio y por la prestación de servicios y realización de actividades en materia de seguridad ferroviaria.
- Se establecen en los artículos 81 a 83 las bonificaciones y los coeficientes correctores aplicables en los puertos de interés general a las tasas de ocupación, del buque, del pasaje y de la mercancía, así como los coeficientes correctores de aplicación a la tarifa fija de recepción de desechos generados por buques, de acuerdo con lo dispuesto en el TR de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante (RDLegisl.2/2011).
- El tipo de gravamen de la tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal será el 0,00144 por ciento.

- Se establecen en el artículo 80 cuantías unitarias específicas de los cánones ferroviarios con carácter transitorio al objeto de paliar los efectos de la crisis provocada por la COVID-19 en el transporte ferroviario.

En relación con *otras disposiciones con incidencia tributaria* queremos hacer mención a lo siguiente:

- El interés legal del dinero queda fijado para 2021 en la misma cuantía del 3 por ciento que ya estaba fijado en años anteriores.
- El interés de demora se fija para 2021 en el 3,75 por ciento, misma cuantía también que en años anteriores.
- Respecto al Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM): se establecerá para 2021 un IPREM anual de 6.778,80 € (antes 6.583,16 €). En los supuestos en los que la referencia al salario mínimo interprofesional haya sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual de este será de 7.908,60 € (antes 7.680,36 €) cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual. No obstante, si expresamente se excluyen las pagas extraordinarias, la cuantía será de 6.778,80 € (antes 6.583,16 €).

Finalmente, para el año 2021, la LPGE relaciona las actividades que se considerarán prioritarias de mecenazgo a los efectos de las deducciones incrementadas en el Impuesto sobre la Renta y Sociedades (5 puntos porcentuales más) establecidas en la Ley 49/2002. Igualmente aparecen los beneficios fiscales a actividades o acontecimientos de excepcional interés público.

Rosa María ALFONSO GALÁN
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
ralga@usal.es